أثر محاسبة استهلاك الموارد في خفض التكاليف
دراسة حالة في مجزرة دواجن الاعتماد/أربيل

م.م. محمد خضر محمد
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة البيان
mohammad.khidhir@bnu.edu.iq

المستخلص:

يهدف هذا البحث الى تحديد تكاليف المنتج في مجزرة دواجن اعتماد أربيل وبيان خطوات تخفيض التكاليف وكيفية الوصول الى تحقيق الهدف الرئيس ألا وهو خفض التكاليف ودعم الميزة التنافسية وذلك باستخدام نظام إدارة الكلفة الحديثة ومنها مدخل محاسبة استهلاك الموارد، وان من نتائج تحقيق هذا الهدف هو تحديد الطاقة المستغلة وتحديد الطاقة العاطلة او الضائعة وما ينعكس من إيجابيات لصالح المشروع وإمكانية مواجهة منافسة المشاريع في بيئة العمل، واتخاذ القرارات الملائمة والمتعلقة بالتكاليف من قبل إدارة المشروع بناءً على مخرجات ومعلومات نظام محاسبة استهلاك الموارد ولأجل الوصول الى تلك الأهداف تم الاستناد في الجانب النظري الى المنهج الاستنباطي وبالاعتماد على المصادر الأجنبية والعربية، اما في الجانب العملي والتطبيقي فقد تم الاستناد الى المنهج الوصفي التحليلي من خلال مجموعة من الوسائل والبيانات والكشوفات المالية والفعلية في مجزرة دواجن أربيل لسنة ٢٠٢٠ اضافة الى المقابلات الشخصية مع الفنيين ومسؤولي الحسابات وكذلك المعايشة الميدانية في موقع الانتاج بالمشروع.

الكلمات المفتاحية: خفض التكاليف، محاسبة استهلاك الموارد.

Effect of Resources Consumption Accounting to Reduce Cost
A Case Study in Slaughter House Poultry Itmad/Erbil

Assist. Lecturer: Mohammad Khidhir Mohammad
College of Administration and Economics
Bayan University

Abstract:

The main aim of this research is to reduce costs of production in ITIMAD slaughter house located in city of Erbil-Iraq. By reviewing the main required steps to achieve the aim of this paper by utilizing modern cost management system that includes the introduction of resource consumption accounting. This paper addresses the identification of exploited capacity and idle capacity, which in turn shows the advantages of the project. The mentioned points reflect the ability of the project to compete with others in the same business environment and it affects the decision making based on the outcomes of resource consumption accounting system. In theoretical part a method was derived from Arabic and foreign literature while the practical side used is done by analytical descriptive method by using tools, financial statement and real data from ITIMAD slaughter house, year 2020. Additional personal interviews were conducted with specialists of the project.

Keywords: Reduce Costs, Resource Consumption Accounting.

المقدمة

تعمل الوحدات الاقتصادية في الوقت الراهن في ظل بيئة تكنولوجية معقدة ومتغيرة علي نحو متزايد، وتأثرت الوحدات بالبيئة التي تعمل بها، وازدادت المنافسة بعد العولمة والانفتاح ودخول منتجات اجنبية جديدة، وضعف أداء الوحدات الاقتصادية في العراق نتيجة للنظام التقليدي المتبع في شتى المجالات ومنه الجانب المحاسبي ونتيجة للانتقادات الموجهة للمدخل التقليدي لمحاسبة التكاليف، من حيث عدم قدرتها علي قياس التكلفة بصورة ملائمة ودقيقة، وعدم قدرتها علي عزل تكاليف الطاقة العاطلة عن تكلفة المنتج، فقد ت اولت المحاسبة الإدارية العديد من الأساليب والمداخل الحديثة التي تلبي متطلبات وتطورات بيئة الأعمال الحديثة ومنها نظام محاسبة استهلاك الموارد والذي يعتبر اتجاها وأسلوبا أوسع يدمج بين مزايا أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة الألمانية (Grenz Plank Kostene chnung: GPK)، حيث يهدف الى توفير معلومات كتأليفية وتشغيلية أكثر دقة عن تخصيص الموارد المتاحة وتحسين إدارة العمليات والأنشطة وتحسين الاستغلال الكفء للموارد، كما يقدم معلومات جوهرية عن العلاقات المتداخلة بين الموارد والأنشطة وبين الموارد وبعضها البعض.وارتأ الباحث في اختيار مدخل محاسبة استهلاك الموارد وتطبيقها على مجزرة دواجن أربيل وصولا لتلك الأهداف.

المبحث الأول: منهجية البحث

مشكلة البحث: تعرض نظام التكاليف التقليدية الى الانتقادات نتيجة ظهور نقاط ضعف ومشكلات في القياس المناسب للتكاليف والطاقة المتاحة للموارد إضافة الى عدم مقدرة المدخل التقليدي الى الاستجابة للتطورات الحاصلة في التكنولوجيا وبيئة العمل. وعليه يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال الأسئلة الاتية:

١. هل يعتبر مدخل محاسبة استهلاك الموارد مناسبا في التغلب على المشاكل الموجودة في نظام المحاسبة التقليدي.
٢. هل يؤدى تطبيق محاسبة استعلاك الموارد الى تخفيض التكاليف.
٣. هل أن في تطبيق محاسبة استهلاك الموارد دور في دعم الموقف التنافسي لمنشآت الاعمال.
٤. هل يسهم تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات محاسبية تساعد في اتخاذ القرارات.

أهمية البحث: تنبع أهمية البحث في تقديم معلومات دقيقة وعادلة عن تكاليف المنتجات والرقابة على تلك التكاليف من خلال تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد.

أهداف البحث: يهدف البحث الى معالجة القصور في نظام الكلفة التقليدي المستخدم في مجزرة دواجن الاعتماد وذلك من خلال تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في اختيار القياس الصحيح للموارد المتاحة واستخراج المستغل منها وتحديد غير المستغل أو (الطاقة العاطلة) وبيان خفض الكلفة ورفع قدرة الوحدة على التنافس في بيئة العمل ذألك يتم من خلال تطبيقات نظام محاسبة استهلاك الموارد وما تقدمها من معلومات ملائمة في هذا المجال.

فرضية البحث: يقوم البحث على مجموعة من الفرضيات مفادها:

١. ان محاسبة استهلاك الموارد تتبع كمية الموارد المستخدمة وغير المستخدمة بشكل مستمر مما يساعد في تخصيص أفضل للتكاليف والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة ومدخلا الى قياس تكاليف الإنتاج بدقة في مجزرة اعتماد أربيل.

٢. ان في تطبيق محاسبة استهلاك الموارد مدخلا للتغلب على بعض مشاكل النظام التقليدي المتعلقة بالتكاليف في مجزرة دواجن الاعتماد.
٣. ان في تطبيق محاسبة استهلاك الموارد بمجزرة دواجن الاعتماد من أن يؤدى الى تحديد للطاقة العاطلة او غير المستخدمة مجزرة اعتماد أربيل.
٤. ان في تطبيق محاسبة استهلاك الموارد بمجزرة دواجن الاعتماد تدفق اقتصادي للتكاليف الصناعية غير المباشرة مما يعطى مؤشر جيد لاستغلال الموارد وينعكس إيجابا على توفير معلومات كتأليفية تساعد الإدارة في الرقابة وتخفيض التكاليف واتخاذ القرارات. وقدرتها على المنافسة.

المبحث الثاني: الإطار النظري لمدخل محاسبة استهلاك الموارد

بعد الحرب العالمية الثانية واجهت الكثير من الدول من آثار تلك الحرب وخاصة المانيا. وكانت الإدارات بحاجة الى المعلومات الملائمة والموثوقة بهدف اتخاذ القرارات الصحيحة لان المحاسبة التقليدية كانت قاصرة في ذلك إضافة الى التطورات التكنولوجية واشتداد المنافسة وخاصة في ثمانينات القرن الماضي مما شكلت تحديا لمحاسبي الكلفة والإدارية. ويشير (السماني، ٢٠١٦: ٢٣) كمعالجة لنقاط الضعف في نظام المحاسبة التقليدية، ظهر العديد من الأنظمة منها نظام (ABC) والتي ركز على الأنشطة وخاصة في الوحدات الاقتصادية الامريكية.

ويشير (Tse & Gong, 2009: 2) على الرغم من تفوق نظام (ABC) على النظام التقليدي من حيث الدقة في احتساب التكاليف والمساعدة في اتخاذ القرارات الا أنها تعرض للانتقاد بسبب اخفاقها في تحديد الطاقة العاطلة وحتى مع ظهور نظام الكلفة على أساس النشاط الموجهة بالوقت TDABC.

ونتيجة لأجراء العديد من الدراسات (Rahmani, et al., 2014: 2) ظهرت مدخل تقنية هدفها تخفيض التكاليف ولأول مرة باسم محاسبة استهلاك الموارد في المانيا وتم اعتمادها من قبل المجلس الألماني للإدارة المتقدمة الدولية (CAMI) في عام ٢٠٠٠ وفى عام ٢٠٠٨ تم وضع المعايير والاسس لهذه التقنية.

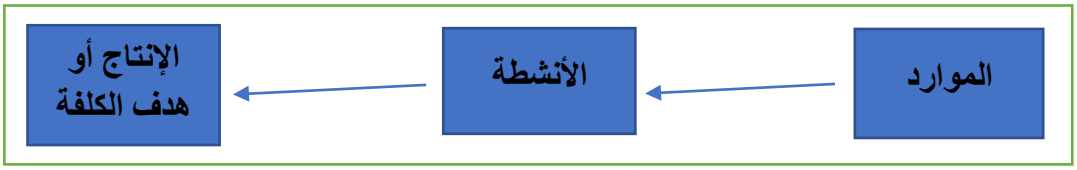
تعريف ومفهوم محاسبة استهلاك الموارد: محاسبة استهلاك الموارد تقنية تعمل على توفير معلومات ملائمة وتفصيلية من خلال الجمع بين مزايا نظامي (إدارة التكاليف الألمانية) الذي يركز على الموارد و(إدارة التكاليف الأمريكية) الذي يركز على الأنشطة وبالشكل الذي يدعم اتخاذ القرارات (Webber & Clinton 2004: 1) كما عرفها (Inanlou & Others, 2014: 200) بأنها منهج المحاسبة الادارية الجديدة والمرنة والشاملة نسبيا، إذ يعتمد إلى حد كبير على منهج المحاسبة الادارية الألمانية (GPK) باستعمال موجهات التكلفة القائمة على النشاط. ويقدم (Alrawi & Alhafiz, 2018: 28) تعريفا شاملا لإدارة الموارد بأنها اداة حديثة تتسم بتوفير معلومات شاملة وكافية تساعد على التخطيط السليم للموارد، وتخفيض التكاليف، ورقابة واكتشاف الطاقة العاطلة وهي تساعد على اتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية صارمة من شأنها زيادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية وتوفير أفضل الطرائق لإرضاء العملاء، وهذه الاداة توفر ما لم تستطيع النظم التقليدية توفيره إذا طبقت بشكل صحيح تقوم هذه الطريقة على فلسفة أن موارد الوحدة الاقتصادية هي السبب الاساسي للتكاليف وان هذه الموارد ينبغي ان تكون مُنظمة في مجمعات الموارد اذ لكل مجمع موارد مجموعة من المدخلات التي تستعمل لإنتاج مخرجات تستعملها مجمعات موارد اخرى أو تستعمل لإنتاج المنتجات.

ويرى الباحث ان مدخل إدارة التكلفة على أساس محاسبة استهلاك يجمع بين مدخلين هما تكلفة المعياري المرن ومدخل التكلفة على أساس الانشطة لتحسين دقة قياس تكلفة المنتجات او الخدمات، ويتميز بتوفير معلومات شاملة وكافية تساعد في العمل على التخطيط السليم للموارد، واستبعاد الموارد العاطلة وعدم تحميل تكاليفها على المنتجات او الخدمات بغرض تخفيض التكاليف وزيادة الانتاجية، اذ إنه يساعد على اتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية، مما سيدعم القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية بشكل أفضل.

الأسس القائمة عليها محاسبة استهلاك الموارد:

تستند هذه التقنية على:

١. أساس السببية: ويتم الاعتماد على الموارد وليس الأنشطة، وهذا الأساس يؤدى الى ان الكلفة ينتقل من الموارد الى الأنشطة ثم من الأنشطة الى الانتاج او الهدف، والشكل ادناه يوضح التسلسل في تدفق الموارد بحسب نظام محاسبة استهلاك الموارد.



الشكل (١): تدفق الموارد

الشكل من إعداد الباحث.

وعلى ضوء هذه العلاقة يتم تحديد نصيب كل نشاط من كلفة المورد ونصيب كل منتج او خدمة من كلفة النشاط. وعليه يستند محاسبة استهلاك الموارد على تجميع الموارد في مجمعات موارد (Resource pools) متجانسة وتمتلك طاقة كامنة ويعترف بجزء منها طاقة عاطلة التي لا يجب ان يتحمل بها الإنتاج ويرحل في النهاية الى حسابات النتيجة، وعليه أن تكاليف التشغيل يمثل التكلفة المستنفذة فقط من تكلفة الموارد عند قياس وحدة التكلفة بواسطة مسببات الموارد مع مراعاة العلاقات التشابكية بين الموارد (كيوان ورند، ٢٠١٣: ١١٢٦).

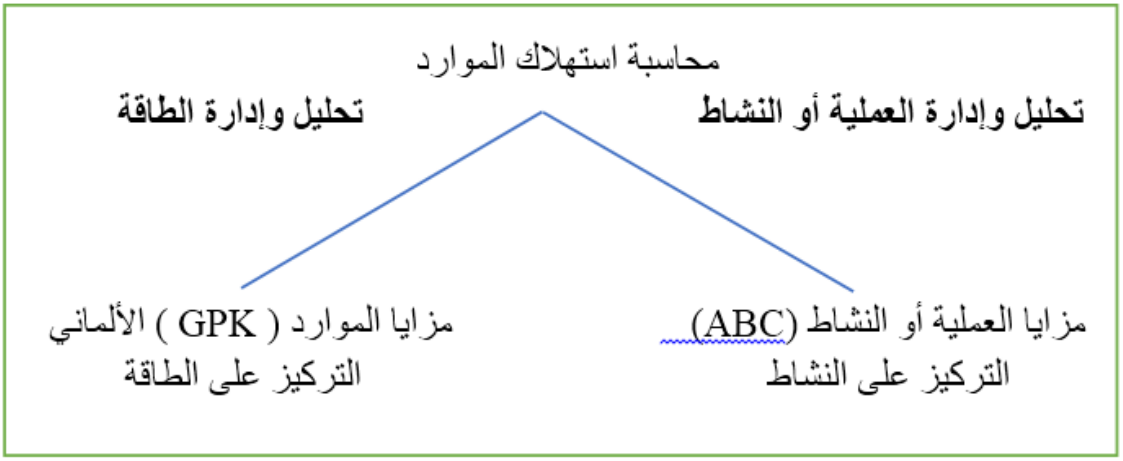
٢. أساس الاستجابة أي استجابة لأساس المسببية التي تحكم العلاقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة في الموارد فضلا عن كمية الموارد التي يستهلك والأنشطة المرتبطة بها ويرتبط بالتالي بالإنتاج والسماح باتخاذ القرارات المطلوبة (Kumar K & Shuvankar & Dey, 2014: 6).

٣. أساس العمل: أي رؤية موقف الوحدة الاقتصادية التنافسية وعلى ضوءها يتم تدفق الموارد عبر الأنشطة وصولا للهدف وهو الإنتاج أو الهدف. ويطبق هذا المبدأ خلال تعريف النشاط أو محركاته على أساس كمي؛ ومن ثم تزويد معلومات عن الطاقة المستغلة وغير المستغلة بشكل أساس (صاحب ودنيا، ٢٠١٦، ١٦).

فلسفة محاسبة استهلاك الموارد: هذه الفلسفة قائمة على أن الموارد هي السبب الرئيس والاساس للتكلفة. وكل مورد يجب ان يكون متجانسا في مكوناتها، وان كل مورد له مجموعة من المدخلات وتستخدم هذه المخلات لمخرجات وهذه المخرجات تستعملها مخرجات أخرى أو لإنتاج سلعة أو خدمة نهائية (الحوالي، ٢٠١٣: ٨٥).

ان هذه التقنية تعتمد على الطاقة النظرية لاستخراج المعدلات وبالتالي لتحديد الطاقة العاطلة، أي ان الطاقة العاطلة هي من ضمن الطاقة التصميمية وليس الطاقة العملية أو الفعلية، وان

الطاقة المخططة تستعمل لتحديد التكاليف التناسبية (Proportionality Cost) أو المتغيرة (Bhatt, 2014: 3)، والشكل الاتي يبين فلسفة محاسبة استهلاك الموارد.



الشكل (٢): فلسفة محاسبة استهلاك الموارد

Elshahat, 2016: 209

ويمكن القول انه يتم مراقبة التكلفة على مستوى الموارد وليس النشاط، وأن كل مورد يمتلك قدرة على خدمة أو خلق قيمة للزبون ويعتبر الطاقة النظرية التصميمية أساس لاحتساب التكاليف الثابتة والطاقة العملية والمخططة أساس لاحتساب التكلفة التناسبية.

ان محاسبة استهلاك الموارد يدمج بين مزايا نظامين الأول مدخل التكلفة الألمانية (Grenz Plan Kossterechnung) ويعرف اختصارا (GPK) الذى يركز على الموارد وإدارة الطاقة العاطلة أكثر من الأنشطة ويزود الإدارة بالمعلومات لاتخاذ القرارات، والثاني مزايا نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، بأنه" أحد أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية الذي يهتم بتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات التي تمثل هدف التكلفة حسب استفادة كل نوع من هذه المنتجات أو الخدمات من كل نشاط من أنشطة الوحدة الاقتصادية التي بدورها استنفذت التكاليف غير المباشرة التي يتم تجميعها في وعاء تكلفة خاص بكل مجموعة متجانسة من التكاليف باستخدام محركات التكلفة (Dwivedi, chikraborty, 2015, 27). ان في استخدام معلومات شاملة للمحاسبة الإدارية والتي تسمح بتكامل الموارد والأنشطة، مدخل لأداره التكاليف بشكل متكامل ينطوي على سمات النظامين الألماني وتكاليف على أساس النشاط مما يحقق التحسين المستمر من خلال إدارة الكلفة.

ويرى الباحث من خلال دراسة نظام محاسبة التكاليف التقليدي وبقدر تعلق الدراسة يمكن تحديد جانب من القصور فيها، حيث ان تخصيص التكاليف غير المباشرة يشير الى الخدمات ويتم تخصيصها بأسس تعتمد على الحجم، مثل وحدات الإنتاج أو ساعات العمل المباشر دون الاخذ بنظر الاعتبار ان العديد من بنود التكاليف غير المباشرة لا ترتبط بالحجم مما قد ينجم أو ينشأ عنه قيم غير دقيقة لعناصر التكاليف التي تدخل ضمن التكلفة النهائية للخدمات مما ينعكس سلبا على دقة وتفاصيل التكاليف الموزعة وعلى القرارات المبنية عليها، وبناء على ذلك يتم استخدام محاسبة استهلاك الموارد على مجزرة دواجن اعتماد أربيل بهدف معالجة القصور في نظام التكاليف المستخدم .

علاقة محاسبة استهلاك الموارد وخفض التكاليف:

من أهداف محاسبة استهلاك الموارد هو تحقيق تخفيض تكاليف الإنتاج وتحقيق متطلبات الزبون ودعم الموقف التنافسي للوحدة الاقتصادية (Blocher, et al., 2010: 152).

كما يشير (الحسيني، ٢٠١٦: ٧٦) الى اهداف الكلفة المتمثلة (الأنشطة، العمليات الإنتاجية، الخدمات، العملاء) مع عدم تحمل تلك الأهداف بالطاقة العاطلة مما يؤدى الى حساب التكاليف بشكل أكثر دقة، واتخاذ القرارات المتعلقة بالطاقة العاطلة وتحقيق الرقابة الذاتية على الأنشطة في عمليات تحليل الكلفة الى المستوى الجزئي بالمورد والسيطرة على الطاقة العاطلة.

ويرى الباحث ان في تطبيق الرقابة على الأنشطة في بيئة العمل ومن خلال تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد ان يؤدى الى المساهمة في خفض تكاليف الإنتاج كأسلوب حديث، وهذا الامر ينعكس إيجابا على الوحدة الاقتصادية من خلال تدعيم الميزة التنافسية.

ويمكن تلخيص مميزات محاسبة استهلاك الموارد بما يلي:

١. ان تقنية محاسبة استهلاك الموارد قائمة على أساس العلاقة السببية بين المورد في الوحدة ككل ومنظور العملية من حيث كميات الموارد والتكاليف المرتبطة بها. (White 2009: 76).
٢. ان تقنية محاسبة استهلاك الموارد هو مزج للتخصيص المباشر من الموارد مع التخصيص غير المباشر من خلال التكلفة على أساس النشاط لاحتساب تكلفة المنتجات (Bhatt, 2014: 3).
٣. ان إدارة الموارد وتكاليف الطاقة معلومات حقيقية وليس تقديرية (الحوالي،٢٠١٣ :٨٦).
٤. إن تقنية محاسبة استهلاك الموارد تدعم فلسفة التوجيه بالزبون من خلال إدارة الموارد وتوجيهها نحو الأنشطة التي تزيد قيمة للزبون.

خطوات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد:

يمكن حصر خطوات محاسبة استهلاك الموارد علي النحو التالي: (white, 2009, 85)

١. فحص وتحديد الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية.
٢. تحديد الاحتياجات المتوقعة من الموارد.
٣. تجميع الموارد الفعلية والمخططة في مجمعات موارد.
٤. التأكد من أن كل مجموعة من الموارد متجانسة في مكوناتها.
٥. تحديد مخرجات الموارد في شكل كمي (ساعات عمل مباشر، ساعات عمل... الخ).
٦. تحديد العلاقات التشابكية المتداخلة بين مجمعات الموارد بعضها البعض للتعرف على استفادة كل مورد من الموارد الأخرى، وتحديد مجمعات الموارد التي ستفيد موضوع قياس تكاليفي معين (أنشطة، عمليات، منتجات، عملاء ....) بصورة مباشرة.
٧. تحديد تكلفة كل مجمع موارد.
٨. تحديد مسار تدفق تكاليف مجمعات الموارد إلى موضوعات قياس التكاليف.
٩. تحديد الطاقة المستغلة والطاقة العاطلة.

المبحث الثالث: الجانب العملي

تطبيق محاسبة استهلاك الموارد على مجزرة دواجن الاعتماد

نبذه عن مجزرة الاعتماد/أربيل:

يقع مشروع مجزرة دواجن اعتماد/أربيل في ناحية خبات-محافظة أربيل، وتقوم المجزرة بإنتاج لحوم الدواجن بأصنافه المختلفة وتبلغ معدل الطاقة الإنتاجية يوميا ٤٠٠٠ دجاجة، وتغطى

المشروع جزء من احتياجات أسواق أربيل من الدجاج المذبوح، ويعمل في المشروع ٤٠ عامل ومنهم ٣٢ على خطوط الإنتاج و٨ عمال خدمة تنظيف ونقل، وتعمل المجزرة ٦ أيام في الأسبوع وعلى مدار السنة.

تطبيقات محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في المجزرة، يتم من خلال الخطوات الاتية:

١. **تحديد الموارد المتوفرة وتكلفة الموارد المصروفة على الإنتاج:** يوضح الجدول (١) الموارد المتاحة وتكلفة تلك الموارد المستهلكة من قبل المنتجات لسنة ٢٠٢٠.

الجدول (١): التكاليف المصروفة خلال سنة ٢٠٢٠

التفاصيل	المبالغ بالدينار العراقي
خامات ومواد أولية	٤٠٠٦٥٣٤٧١٦
الأجور المباشرة	٢٢٧٢٨٣٠٠٠
الرواتب والأجور غير المباشرة	١٣٥٨٢٩٦٦٧
الاندثار	٤٥٧٥٠٠٠٠
مواد تعبئة وتغليف	٢٢٨٤٤١٦٦٠
زيوت وشحوم	١٢٠٠٠٠٠
كهرباء	٢٨٣٨٤٢٥٠
تجهيزات العمال	١٨٥٠٠٠٠٠
ضيافة	١٥٤٦٠٠٠
الصيانة	٦٤٠٥٨٦٦٥
الوقود والزيوت	١١١٢٥١٢٨٥
نقل العمال	٣٨٦٦٠٠٠٠
قرطاسية	٣٦٧٥٠٠٠
أدوات احتياطية	٣٤٠٠٠٠٠
رسوم	١٠٢٥٠٠٠٠
ايجار بناية البيع	٤٢٥٠٠٠٠
دعاية واعلانات	١٩٢٥٠٠٠٠
تكلفة الطعام	٩٩٦٢٤٠٠٠
مصاريف تنظيف	٢٩٨١٢٠٠٠
مصاريف مختلفة	٢٣٧٢٠٠٠٠
اتصالات	٧٨٠٠٠٠
الماء	١١٢٥٠٠٠٠
مصاريف التسويق والبيع	٣٢٠٠٠٠٠٠
المصاريف الإدارية	٦١٦٥٠٠٠٠
المجموع	**٥,٢٠٧,١٠٠,٢٤٣**

المصدر: اعداد الباحث اعتمادا على سجلات مجزرة الدواجن.

تم استخراج المبالغ المصروفة في الجدول (١) أعلاه من خلال السجلات الخاصة بمجزرة دواجن الاعتماد لسنة ٢٠٢٠ وتمثل نقطة البدء في نظام التكاليف وتسعى إدارة مجزرة

الدواجن الى استغلالها بشكل أمثل من أجل الحصول على اعلى إنتاجية. وتعتبر محاسبة استهلاك الموارد ان لكل مورد طاقة كامنة يمكن استغلالها، وتحديد الطاقة العاطلة التي لم يتم استخدامها.

٢. **يتم في الخطوة اللاحقة تجميع الموارد المتجانسة حسب نظام محاسبة استهلاك الموارد:** ان الموارد المتاحة في مجزرة دواجن الاعتماد متكونة من الموارد البشرية من العمال والفنيين ذوي الخبرة في مجال الإنتاج والإدارة وكذلك المواد الأولية وموارد المكائن والآلات والسيارات والابنية وموارد الطاقة والصيانة ومجمع مصروفات متنوعة لخدمة العملية الإنتاجية.

في مجمعات موارد تتضمن التكاليف المرتبطة بكل نوعية من الموارد، وتساعد اساساً فهم العلاقات التشابكية بينها بالتدفق المادى إلى أهداف التكلفة النهائية. وعليه يمكن حصر وتحديد الموارد بناء على الشروط المتوفرة في مجمعات مناسبة كالاتي:

الجدول (٢): وضع الموارد في مجمعات متجانسة

الرقم	مجمع المورد	الموارد	الكلفة
١	المواد المباشرة	مواد مباشرة	٤٠٠٦٥٣٤٧١٦
٢	العمل المباشر	أجور مباشرة	٢٢٧٢٨٣٠٠٠
٣	المواد غير المباشرة	مواد تعبئة وتغليف	٢٢٨٤٤١٦٦٠
		تزييت وتشحيم	١٢٠٠٠٠٠
٤	عمل غير مباشر	أجور غير مباشرة	١٣٥٨٢٩٦٦٧
		مصاريف الطعام	٩٩٦٢٤٠٠٠
		الكهرباء	٢٨٣٨٤٢٥٠
		المياه	١١٢٥٠٠٠٠
		الاندثار	٤٥٧٥٠٠٠٠
٥	مجمع الطاقة	الأدوات الاحتياطية	٣٤٠٠٠٠٠
		وقود سيارات الخدمة	٣٢٥٠٠٠٠
		وقود سيارات التوزيع	١٢٥٠٠٠٠٠
		وقود سيارات الدجاج	٩٥٥٠١٢٨٥
٦	التجهيزات	تجهيزات العاملين	١٨٥٠٠٠٠٠
		قرطاسية	٣٦٧٥٠٠٠
٧	الدعاية والاعلان	دعاية وإعلان	١٩٢٥٠٠٠٠
٨	خدمات الصيانة	صيانة سيارات التوزيع	١٦٠٠٠٠٠٠
		صيانة المولدة	٣٧٥٠٠٠٠
		صيانة المجزرة وتنظيفها	٦١٨١٢٠٠٠
		صيانة سيارات الدجاج الحي	٨٢٥٠٠٠٠
		صيانة سيارات الخدمة	٤٠٥٨٦٦٥
٩	المصاريف الإدارية والتسويقية	مصاريف تسويقية	٣٦٢٥٠٠٠٠
		مصاريف إدارية	٨٥٣٧٠٠٠٠

الرقم	مجمع المورد	الموارد	الكلفة
١٠	نقل واتصالات ورسومات	نقل العاملين	٣٨٦٦٠٠٠٠
		رسوم	١٠٢٥٠٠٠٠
		اتصالات	٧٨٠٠٠٠
		ضيافة	١٥٤٦٠٠٠
المجموع			**٥,٢٠٧,١٠٠,٢٤٣**

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات المعمل.

في الجدول (٢) أعلاه تم حصر وتحديد الموارد في مجمعات موارد متجانسة ويعتبر أساس او بناء لتطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد

٣. تحديد التكاليف المباشرة على كل منتج والمكونة من المواد الأولية المستخدمة والأجور المباشرة

الجدول (٣): توزيع التكاليف المباشرة على كل منتج لسنة ٢٠٢٠ (التكاليف بالدينار)

ت	اسم المنتج	الوزن (كغم)	كلفة الصنع المباشرة	معدل تكلفة الصنع للوحدة (كغم)
١	دجاج كامل	١٩٨٢٨٢	٤٠٤٠٩٨٧١٦	٢٠٣٨
٢	دجاج مسحب	٢٢٠٠٠	٧٢٨٨٦٠٠٠	٣٣١٣
٣	صدر بعظم	٢٧٠٠٠	٨٢٥٦٦٠٠٠	٣٠٥٨
٤	فخذ كامل	٢٠٠٠٠	٤٢٤٠٠٠٠٠	٢١٢٠
٥	ورك دجاج	١٥٠٠٠	٣٤٣٩٥٠٠٠	٢٢٩٣
٦	كبد وحواصل	١١٧٩٥	٣٦٥٤٠٩١٠	٣٠٩٨
٧	قيمة وارجل وراس	٣٥٠٠٠	١٦٠٣٠٠٠٠٠	٤٥٨
٨	دجاج كامل فريش	٣٩٠٠٠٠	٩٩٣٧٢٠٠٠٠	٢٥٤٨
٩	دجاج مسحب فريش	٥٠٠٠٠	١٩١١٥٠٠٠٠	٣٨٢٣
١٠	صدر بعظم فريش	٨٥٠٠٠	٣٢٤٩٥٥٠٠٠	٣٨٢٣
١١	صدر سحب فريش	٢٠٠٠٠٠	١٠١٩٤٠٠٠٠٠	٥٠٩٧
١٢	فخذ دجاج فريش	٢٧٠٠٠٠	٦٨٧٩٦٠٠٠٠	٢٥٤٨
١٣	كبد وحواصل وقلب	٤٢٤٧٧	١٧١٦٠٧٠٨٠	٤٠٤٠
١٤	جناح	٧٧٤٤	١١٨٣٩٠١٠	١٥٢٨
	المجموع	**١٣٧٤٢٩٨**	**٤٢٣٣٨١٧٧١٦**	**٣٠٨١**

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على ارقام سجلات مجزرة الدواجن.

في الجدول (٣) أعلاه يكون التوزيع على ضوء وزن (كغم) والارقام المذكورة في الجدول من سجلات مجزرة دواجن لسنة ٢٠٢٠ ويتم معالجة التكاليف المباشرة في ظل محاسبة استهلاك الموارد بتحميلها مباشرة إلى هدف التكلفة، دون المرور بالخطوات الاخرى

٤. تحديد وفصل التكاليف: في هذه المرحلة يتم فصل التكاليف في كل مورد الى تكاليف ثابتة ومتغيرة. وطبقا لسلوك التكاليف هناك تكاليف لا تتغير بتغير حجم الإنتاج وتكون ثابتة خلال الفترة المالية كالاندثار ا، مثل اندثار المكائن والابنية والسيارات وكلفة الحراسة.... الخ، وهناك تكاليف متغيرة

بشكل يتناسب مع حجم الإنتاج او ما يسمى التكاليف التناسبية ومن خلال الملاحظة والمعاينة والأرقام يمكن فصل التكاليف الى نوعيها الثابتة والتناسبية بما يفيد تطبيق محاسبة استهلاك الموارد كما في الجدول الاتي:

الجدول (٤): فصل التكاليف

مجمع الموارد	الموارد	التكاليف الثابتة	التكاليف التناسبية	الإجمالي
مجمع المواد غير المباشرة	مواد التعبئة والتغليف		٢٢٨٤٤١٦٦٠	٢٢٨٤٤١٦٦٠
	زيوت وشحوم		١٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
	المجموع		٢٢٩٦٤١٦٦٠	٢٢٩٦٤١٦٦٠
عمل غير مباشر	أجور الإدارة غير المباشرة	٦٤٠٠٠٠٠٠	٢٨٥٠٠٠٠٠	٩٢٥٠٠٠٠٠
	أجور البيع والتوزيع غير المباشرة	٣٢٧٠٠٠٠٠		٣٢٧٠٠٠٠٠
	أجور المخزن غير المباشرة	١٠٦٢٩٦٦٧		١٠٦٢٩٦٦٧
	المجموع	١٠٧٣٢٩٦٦٧	٢٨٥٠٠٠٠٠	١٣٥٨٢٩٦٦٧
	كلفة طعام عمال الإنتاج		٧٧٥٧٤٠٠٠	
	كلفة طعام الإدارة	١٢٢٥٠٠٠٠		
	كلفة طعام التسويق	٧٣٥٠٠٠٠		
	كلفة طعام المخزن	٢٤٥٠٠٠٠		
		٢٢٠٥٠٠٠٠	٧٧٥٧٤٠٠٠	٩٩٦٢٤٠٠٠
	المجموع	١٢٩٣٧٩٦٦٧	١٠٦٠٧٤٠٠٠	٢٣٥٤٥٣٦٦٧
مجمع الطاقة	الكهرباء	١٨٠٠٠٠٠	٢٦٥٨٤٢٥٠	٢٨٣٨٤٢٥٠
	المياه	٦٠٠٠٠٠	١٠٦٥٠٠٠٠	١١٢٥٠٠٠٠
	الاندثار	٤٥٧٥٠٠٠٠		٤٥٧٥٠٠٠٠
	الأدوات الاحتياطية		٣٤٠٠٠٠٠	٣٤٠٠٠٠٠
	وقود سيارات الخدمة	١٢٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	٣٢٥٠٠٠٠
	وقود سيارات التوزيع		١٢٥٠٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠٠٠
	وقود سيارات الدجاج الحي		٩٥٥٠١٢٨٥	٩٥٥٠١٢٨٥
	المجموع	٤٩٤٠٠٠٠٠	١٥٠٦٣٥٥٣٥	٢٠٠٠٣٥٥٣٥
التجهيزات	تجهيزات العاملين	٦٠٠٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠٠٠	١٨٥٠٠٠٠٠
	قرطاسية	٢٧٥٠٠٠	٣٤٠٠٠٠٠	٣٦٧٥٠٠٠
	المجموع	٦٢٧٥٠٠٠	١٥٩٠٠٠٠٠	٢٢١٧٥٠٠٠
دعاية وإعلان	دعاية وإعلان	١٩٢٥٠٠٠٠		١٩٢٥٠٠٠٠
خدمات الصيانة	صيانة سيارات التوزيع	٤٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠٠
	صيانة المولدة	٣٧٥٠٠٠٠		٣٧٥٠٠٠٠
	صيانة المجزرة وتنظيفها	٣١٨١٢٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠٠	٦١٨١٢٠٠٠
	صيانة سيارات الدجاج الحي	٢٢٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠	٨٢٥٠٠٠٠
	صيانة سيارات الخدمة	٣٠٥٨٦٦٥	١٠٠٠٠٠٠	٤٠٥٨٦٦٥
	المجموع	٤٤٨٧٠٦٦٥	٤٩٠٠٠٠٠٠	٩٣٨٧٠٦٦٥
المصاريف الإدارية والتسويقية	مصاريف التسويقية	١٦٢٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	٣٦٢٥٠٠٠٠
	مصاريف الإدارية	٨٥٣٧٠٠٠٠		٨٥٣٧٠٠٠٠
	المجموع	١٠١٦٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	١٢١٦٢٠٠٠٠
نقل واتصالات ورسوم	نقل العاملين	٨٦٦٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠٠	٣٨٦٦٠٠٠٠
	رسوم	١٠٢٥٠٠٠٠		١٠٢٥٠٠٠٠
	اتصالات	٧٨٠٠٠٠		٧٨٠٠٠٠
	ضيافة	١٥٤٦٠٠٠		١٥٤٦٠٠٠
	المجموع	٢١٢٣٦٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠٠	٥١٢٣٦٠٠٠

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات المعمل

في الجدول (٤) تم مراجعة السجلات والاوليات في المجزرة والتوصل الى تحديد المبالغ الثابتة والمبالغ التي يتناسب مع الإنتاج خلال السنة المالية ٢٠٢٠.

٥. تحديد مسببات التكلفة للموارد: من خلال الجدول أعلاه يمكن تكملة الية العمل والخطوات في نظام محاسبة استهلاك الموارد لأجل استخراج وتحديد المعدلات المطلوبة من التكاليف المتغيرة والثابتة. ويتم اعتماد الطاقة العملية الفعلية لتحديد معدل التكاليف المتغيرة واعتماد الطاقة النظرية لتحديد التكاليف المستغلة وثم تحديد الطاقة العاطلة التي لا تضيف قيمة للأنشطة الرئيسية وفى ظل هذا التحليل يتم تحميل الأنشطة بالتكاليف التناسبية والتكاليف الثابتة المستغلة ولغرض تطبيق هذا المدخل لابد من تحديد مسببات التكلفة لكل مجمع موارد بما يتناسب وطبيعة التكاليف وعليه يتم تحديد مسببات الموارد في الجدول الاتي:

الجدول (٥): مسببات التكلفة لمجمعات الموارد

مجمع المورد	مسبب التكلفة
مجمع المواد غير المباشرة	مواد مباشرة
مجمع العمل غير المباشر	ساعات العمل المباشر
مجمع الطاقة	ساعات عمل مباشر
التجهيزات	عدد العمال
الدعاية والاعلان	الوزن(كغم)
مجمع الصيانة	ساعات الصيانة
مجمع المصاريف الإدارية والتسويقية	الوزن(كغم)
مجمع خدمة نقل العاملين والاتصالات وأخرى	عدد أيام العمل

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات المعمل.

في الجدول (٥) وفى رأى الباحث ان مسببات التكلفة المحددة يعتبر مناسبة ومتناسقة مع طبيعة مجمعات الموارد.

٦. تحديد الطاقة النظرية والعملية وتحديد المعدلات للموارد:

الجدول (٦): لتحديد الطاقة النظرية والعملية ومعدل مجمعات الموارد

مجمعات الموارد	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧
	الطاقة النظرية	تكاليف الطاقة النظرية	الطاقة العملية	تكاليف الطاقة العملية	معدل التكاليف الثابتة (١/٢)	معدل التكاليف التناسبية (٣/٤)	المعدل الكلي ٥+٦
مواد غير مباشرة	٢٩٢٠٠٠٠ كغم	-------	٢٤٩٦٠٠٠	٢٢٩٦٤١٦٦٠	-------	٩٢ د/كغم	٩٢ د/كغم
عمل غير مباشر	١١٦٨٠٠ ساعة	١٢٩٣٧٩٦٦٧	٧٩٨٧٢ ساعة	١٠٦٠٧٤٠٠٠	١١٠٨ د/س	١٣٢٨ د/ساعة	٢٤٣٦ د/س
الطاقة	١١٦٨٠٠ ساعة	٤٩٤٠٠٠٠٠	٧٩٨٧٢ ساعة	١٥٠٦٣٥٥٣٥	٤٢٣ د/س	١٨٨٦ د/ساعة	٢٣٠٩ د/س
التجهيزات	٤٦ عامل	٦٢٧٥٠٠٠	٣٢ عامل	١٥٩٠٠٠٠٠	١٣٦٤١ د/عامل	٤٩٦٨٧٥ د/عامل	٥١٠٥١٦ د/عامل
دعاية وإعلان	٢٩٢٠٠٠٠ كغم	١٩٢٥٠٠٠٠	----------	-------	٧ د/كغم	------	٧ د/كغم
الصيانة	١٤٢٤٠ ساعة	٤٤٨٧٠٦٦٥	١٢٤٨٠ ساعة	٤٩٠٠٠٠٠٠	٣١٥١ د/س	٣٩٢٦ د/ساعة	٧٠٧٧ د/س
إدارية وتسويق	٢٩٢٠٠٠٠ كغم	١٠١٦٢٠٠٠٠	٢٤٩٦٠٠٠ كغم	٢٠٠٠٠٠٠٠	٣٥ د/كغم	٨ د/كغم	٤٣ د/كغم
نقل واتصالات	٣٦٥ يوم	٢١٢٣٦٠٠٠	٣١٢ يوم	٣٠٠٠٠٠٠٠	٥٨١٨١ د/يوم	٩٦١٥٤ د/يوم	١٥٤٣٣٥ د/يوم

المصدر: الجدول من اعداد الباحث اعتمادا على البيانات والسجلات الخاصة بالمجزرة.

في الجدول (٦) أعلاه وبالاعتماد على الجدول (٤) والجدول (٥) تم صياغة الجدول (٦) من حيث مسببات كلفة مجمعات الموارد واستخراج معدل التكاليف الثابتة استنادا الى الطاقة النظرية وكذلك استخراج معدل التكاليف التناسبية بناء على التكاليف العملية والتوصل الى المعدل الكلى، وفيما يلي توضيح لكيفية تحديد كمية مخرجات الموارد (مسببات كلفة الموارد)

عدد أيام السنة للطاقة النظرية التصميمية ٣٦٥ يوم والمواد المستخدمة في اليوم بمعدل ٨٠٠٠ كغم، في مجازر الدجاج يعتبر كمية كيلوغرام الدجاج مواد أولية تستخدم في العملية الإنتاجية وهذا الرقم يمثل معدل يومي مستخدم طبقا لطاقة المجزرة وطلبات الزبائن:

(٣٦٥ × ٨٠٠٠ = ٢٩٢٠٠٠٠ كغم طاقة نظرية/تصميمية)

تعمل المجزرة ٦ أيام في الاسبوع وعدد الاسابيع خلال السنة ٥٢ أسبوع وبذلك يكون عدد أيام العمل سنويا ٣١٢ يوم.

عدد أيام العمل سنويا ٣١٢ يوم والمواد المستخدمة في اليوم ٨٠٠٠ كغم:

(٣١٢ × ٨٠٠٠ = ٢٤٩٦٠٠٠ كغم الطاقة العملية)

ساعات العمل المباشر ٨ ساعة في اليوم × ٣٦٥ × ٤٠ عامل =١١٦٨٠٠ ساعة عمل الطاقة النظرية.

ساعات العمل ٨ ساعة في اليوم × ٣١٢ × ٤٠ = ٩٩٨٤٠ ساعة الطاقة العملية سنويا.

ساعات العمل المباشر والخاصة بنشاطات الإنتاج:

٢٤ عامل في خطوط الإنتاج + ٨ عمال في التعبئة والتغليف = ٣٢ عامل.

اذن ساعات العمل المباشر: ٣٢ × ٨ × ٣١٢ = ٧٩٨٧٢ ساعة الطاقة الفعلية (العملية) للإنتاج.

عدد العمال المطلوبين حسب الطاقة النظرية =

ساعات الطاقة النظرية × عدد العاملين/ساعات العمل الفعلية

إذاً عدد العمال المطلوبين حسب الطاقة النظرية= ١١٦٨٠٠ × ٤٠/٩٩٨٤٠٠= ٤٦ عامل مطلوب الطاقة العملية ٤٠ عامل

في مجمع الصيانة ساعات الصيانة النظرية: ٨ × ٣٦٥ × ٥ عدد العمال =١٤٦٠٠ ساعة

وساعات الصيانة العملية: ٨ × ٣١٢ × ٥ =١٢٤٨٠ ساعة

٧. الموارد المستهلكة من الأنشطة من مجمعات الموارد:

الجدول (٧) تحديد الموارد المستهلكة بواسطة الانشطة من مجمعات الموارد

الموارد / الأنشطة	المواد غير المباشرة	الأجور غير المباشرة	الطاقة	التجهيزات	الصيانة	نقل العاملين والاتصالات
تهيئة وذبح		٩٩٨٤	٩٩٨٤	٤	٣١٢٠	٣٩
تنظيف وفحص		٢٩٩٥٢	٢٩٩٥٢	١٢	٣١٢٠	١١٧
فرز وتقطيع		١٩٩٦٨	١٩٩٦٨	٨	٣١٢٠	٧٨
تعبئة وتغليف	٢٤٩٦٠٠٠	١٩٩٦٨	١٩٩٦٨	٨	٣١٢٠	٧٨

المصدر: إعداد الباحث تحديد نصيب النشاطات من الموارد.

في الجدول (٧) أعلاه تم تحديد الموارد التي تستهلك بواسطة الأنشطة وفيما يتعلق بجميع الاوزان يتم في التعبئة والتغليف تم تنسيبها الى هذا النشاط، وفيما يتعلق بمجمع العمل غير المباشر

نصيب كل نشاط من الساعات حسب عدد العمال في كل نشاط أعلاه (٨، ٨، ١٢، ٤) عامل على التوالي وما يقابلها من الساعات العملية خلال السنة (١٩٩٦٨، ١٩٩٦٨، ٢٩٩٥٢، ٩٩٨٤). وبالنسبة لمجمع الصيانة واستهلكت ساعاتها بالتساوي بين الأنشطة. ولمجمع النقل والاتصالات حسب عدد أيام العمل في السنة ولكن حسب نصيب النشاط من أيام السنة اعتمادا على عدد العمال. أما فيما يتعلق بمجمع الدعاية والاعلان والتسويقية والإدارية يعتمد على أوزان المنتجات سيتم تحديدها لاحقا.

٨. تحديد تكاليف الأنشطة المستهلكة للموارد:

الجدول (٨): توزيع تكاليف الموارد على الانشطة

الموارد / الأنشطة	كلفة المواد غير المباشرة	كلفة الأجور غير المباشرة	كلفة الطاقة	كلفة التجهيزات	كلفة الصيانة	كلفة نقل العاملين والاتصالات	المجموع
تهيه وذبح		٢٤٣٢١٠٢٤	٢٣٠٥٣٠٥٦	٢٠٤٢٠٦٤	٢٢٠٨٠٢٤٠	٦٠١٩٠٦٥	٧٧٥١٥٤٤٩
تنظيف وفحص		٧٢٩٦٣٠٧٢	٦٩١٥٩١٦٨	٦١٢٦١٩٢	٢٢٠٨٠٢٤٠	١٨٠٥٧١٩٥	١٨٨٣٨٥٨٦٧
فرز وتقطيع		٤٨٦٤٢٠٤٨	٤٦١٠٦١١٢	٤٠٨٤١٢٨	٢٢٠٨٠٢٤٠	١٢٠٣٨١٣٠	١٣٢٩٥٠٦٥٨
تعبئة وتغليف	٢٢٩٦٣٢٠٠٠	٤٨٦٤٢٠٤٨	٤٦١٠٦١١٢	٤٠٨٤١٢٨	٢٢٠٨٠٢٤٠	١٢٠٣٨١٣٠	٣٦٢٥٨٢٦٥٨
المجموع	٢٢٩٦٣٢٠٠٠	١٩٤٥٦٨١٩٢	١٨٤٤٢٤٤٤٨	١٦٣٣٦٥١٢	٨٨٣٢٠٩٦٠	٤٨١٥٢٥٢٠	٧٦١٤٣٤٦٣٢

المصدر: اعداد الباحث.

في الجدول (٨) أعلاه تم استخراج المبالغ بالاعتماد على الجدولين (٦ و٧) امام كل نشاط وذلك بضرب المعدلات المستخرجة بشقيها النظري والعملي بمستهلكات الموارد حسب كل مجمع.

٩. توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات باختيار موجه النشاط (Activity Driver):

الجدول (٩): توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات

نوع المنتج	وحدات (كغم)	الأنشطة				الكلفة الإدارية والتسويقية	دعاية وإعلان	المجموع
		كلفة تهيه وذبح	كلفة تنظيف وفحص	كلفة فرز وتقطيع	كلفة تعبئة وتغليف			
دجاج كامل	١٩٨٢٨٢	١١١٨٣٦٩٩,٦٥	٢٧١٧٨٥١٣,٧٤	١٩١٨١٨٠٠,٦٨	٥٢٣١٢٧٤٠,٠٦	٨٥٢٦١٢٦	١٣٨٧٩٧٤	١١٩٧٧٠٨٥٤,١
دجاج مسحب	٢٢٠٠٠	١٢٤٠٨٦٦	٣٠١٥٥٤٠	٢١٢٨٢٨٠	٥٨٠٤٢٦٠	٩٤٦٠٠٠	١٥٤٠٠٠	١٣٢٨٨٩٤٦
صدر بعظم مج	٢٧٠٠٠	١٥٢٢٨٨١	٣٧٠٠٨٩٠	٢٦١١٩٨٠	٧١٢٣٤١٠	١١٦١٠٠٠	١٨٩٠٠٠	١٦٣٠٩١٦١
فخذ كامل	٢٠٠٠٠	١١٢٨٠٦٠	٢٧٤١٤٠٠	١٩٣٤٨٠٠	٥٢٧٦٦٠٠	٨٦٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠	١٢٠٨٠٨٦٠
ورك دجاج	١٥٠٠٠	٨٤٦٠٤٥	٢٠٥٦٠٥٠	١٤٥١١٠٠	٣٩٥٧٤٥٠	٦٤٥٠٠٠	١٠٥٠٠٠	٩٠٦٠٦٤٥
كبد وحواصل م	١١٧٩٥	٦٦٥٢٧٣,٣٨٥	١٦١٦٧٤٠,٦٥	١١٤١٠٤٨,٣	٣١١١٨٧٤,٨٥	٥٠٧١٨٥	٨٢٥٦٥	٧١٢٤٦٨٧,١٨٥
قيمة وارجل وراس	٣٥٠٠٠	١٩٧٤١٠٥	٤٧٩٧٤٥٠	٣٣٨٥٩٠٠	٩٢٣٤٠٥٠	١٥٠٥٠٠٠	٢٤٥٠٠٠	٢١١٤١٥٠٥
دجاج كامل فريش	٣٩٠٠٠٠	٢١٩٩٧١٧٠	٥٣٤٥٧٣٠٠	٣٧٧٢٨٦٠٠	١٠٢٨٩٣٧٠٠	١٦٧٧٠٠٠٠	٢٧٣٠٠٠٠	٢٣٥٥٧٦٧٧٠
دجاج مسحب فريش	٥٠٠٠٠	٢٨٢٠١٥٠	٦٨٥٣٥٠٠	٤٨٣٧٠٠٠	١٣١٩١٥٠٠	٢١٥٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	٣٠٢٠٢١٥٠
صدر بعظم فريش	٨٥٠٠٠	٤٧٩٤٢٥٥	١١٦٥٠٩٥٠	٨٢٢٢٩٠٠	٢٢٤٢٥٥٥٠	٣٦٥٥٠٠٠	٥٩٥٠٠٠	٥١٣٤٣٦٥٥
صدر سحب فريش	٢٠٠٠٠٠	١١٢٨٠٦٠٠	٢٧٤١٤٠٠٠	١٩٣٤٨٠٠٠	٥٢٧٦٦٠٠٠	٨٦٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠	١٢٠٨٠٨٦٠٠
فخذ دجاج فريش	٢٧٠٠٠٠	١٥٢٢٨٨١٠	٣٧٠٠٨٩٠٠	٢٦١١٩٨٠٠	٧١٢٣٤١٠٠	١١٦١٠٠٠٠	١٨٩٠٠٠٠	١٦٣٠٩١٦١٠
كبد وحواصل وقلب	٤٢٤٧٧	٢٣٩٥٨٣٠,٢٣١	٥٨٢٢٣٢٢,٣٩	٤١٠٩٢٢٤,٩٨	١١٢٠٦٧٠٦,٩١	١٨٢٦٥١١	٢٩٧٣٣٩	٢٥٦٥٧٩٣٤,٥١
آجنحة	٧٧٤٤	٤٣٦٧٨٤,٨٣٢	١٠٦١٤٧٠,٠٨	٧٤٩١٥٤,٥٦	٢٠٤٣٠٩٩,٥٢	٣٣٢٩٩٢	٥٤٢٠٨	٤٦٧٧٧٠٨,٩٩٢
المجموع	١٣٧٤٢٩٨	٧٧٥١٥٤٤٩	١٨٨٣٨٥٨٦٧	١٣٢٩٥٠٦٥٨	٣٦٢٥٨٢٦٥٨	٥٩٠٩٤٨١٤	٩٦٢٠٠٨٦	٨٣٠١٤٩٥٣٢

المصدر: الجدول من اعداد الباحث.

في الجدول (٩) تم تحديد نصيب وحدة المنتج وهو (كغم) بما أن المنتج متجانس في وحداتها، يفضل ان يتم اختيار موجه النشاط حسب الكيلوغرام لغرض استخراج نصيب وحدة الإنتاج من كلفة الأنشطة، اما بالنسبة لتكاليف الإدارية والتسويقية والدعاية والاعلان يتم تحديد موجه النشاط أيضا حسب وحدة المنتج (كغم) وكان نصيب المعدل للتكاليف الإدارية والتسويقية ٤٣ دينار/كغم و٧دينار/كغم للدعاية والاعلان.

١٠. **توزيع التكاليف طبقا لنظام محاسبة استهلاك الموارد يتم في هذه الخطوة مقارنة التكاليف الفعلية المتحققة مع التكاليف الموزعة:** نتيجة تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في دواجن الاعتماد والتي تمثل الفرق بين التكاليف المتحققة (الفعلية) والتكاليف الموزعة، يتم تحديد تكاليف الطاقة العاطلة في محاسبة استهلاك الموارد نتيجة الفصل بين التكاليف الثابتة والتناسبية في مجمعات الموارد. ومن ثم يتضح الدور الذي يؤديه مدخل محاسبة استهلاك الموارد في إدارة التكلفة، فعدم الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة بحسب النظام المطبق في دواجن الاعتماد أدى الى تحمل المنتجات بتكاليف الطاقة العاطلة للموارد وهو أحد النقاط التي عالجها مدخل محاسبة استهلاك الموارد اضافة الى القضاء على التخصيص الاعتباطي للتكاليف الصناعية غير المباشرة اذ يتم توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات على وفق نسب مئوية أو أسس تحميل معينة وعليه فان نتائج تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد قد ساعد في حل بعض النواقص في النظام التقليدي.

الجدول (١٠): تحديد الطاقة العاطلة

مجمع الموارد	التكاليف المتحققة (الفعلية) (١)	التكاليف الموزعة (٢)	الطاقة العاطلة ٣ = (١-٢)	نسبة الطاقة العاطلة (١/٣)
مجمع المواد غير المباشرة	٢٢٩٦٤١٦٦٠	٢٢٩٦٣٢٠٠٠	٩٦٦٠	٠,٠٠٠٠٤
مجمع العمل غير المباشر	٢٣٥٤٥٣٦٦٧	١٩٤٥٦٨١٩٢	٤٠٨٨٥٤٧٥	٠,١٧
مجمع الطاقة	٢٠٠٠٣٥٥٣٥	١٨٤٤٢٤٤٤٨	١٥٦١١٠٨٧	٠,٠٧
التجهيزات	٢٢١٧٥٠٠٠	١٦٣٣٦٥١٢	٥٨٣٨٤٨٨	٠,٢٦
الدعاية والاعلان	١٩٢٥٠٠٠٠	٩٦٢٠٠٨٦	٩٦٢٩٩١٤	٠,٥
مجمع الصيانة	٩٣٨٧٠٦٦٥	٨٨٣٢٠٩٦٠	٥٥٤٩٧٠٥	٠,٠٥
مجمع المصاريف الإدارية والتسويقية	١٢١٦٢٠٠٠٠	٥٩٠٩٤٨١٤	٦٢٥٢٥١٨٦	٠,٥١
مجمع خدمة نقل العاملين والاتصالات وأخرى	٥١٢٣٦٠٠٠	٤٨١٥٢٥٢٠	٣٠٨٣٤٨٠	٠,٠٦
المجموع	٩٧٦٢٠٧٥٢٧	٨٣٠١٤٩٥٣٢	١٤٦٠٥٧٩٩٥	٠,١٤

المصدر: الجدول من اعداد الباحث.

في الجدول (١٠) أعلاه ومن خلال تطبيقات محاسبة استهلاك الموارد أي المقارنة بين ما هو فعلا قد تم صرفها وتحقيقها ٩٧٦٢٠٧٥٢٧ في نظام تكاليف التقليدي وبين ما هو موزع حسب معدلات مستخرجة ٨٣٠١٤٩٥٣٢ في نظام محاسبة استهلاك الموارد (تكاليف موزعة) يكون الفرق هو طاقة عاطلة وتحديد النسب العاطلة في كل مورد. وتبين ان معدل أجمالي الطاقة غير المستغلة ١٤% ويشكل نسبة لا بأس بها. وبما ان من سمة نظام محاسبة استهلاك الموارد تحديد

الطاقة العاطلة، فهذا الموضوع يحتاج الى اجراء العديد من البحوث والدراسات لبيان نوعية الطاقة العاطلة هل هي طاقة ضائعة مفقودة ام طاقة غير مستغلة يمكن استغلالها.

١١. اجراء المقارنة بين النظام التقليدي ونظام محاسبة استهلاك الموارد:

أ. في النظام التقليدي يبلغ أجمالي تكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية ٩٧٦٢٠٧٥٢٧ دينار، وعليه يكون نصيب الكيلوغرام الواحد:

٩٧٦٢٠٧٥٢٧ / ١٣٧٤٢٩٨ = ٧١٠,٣٣ دينار.

ب.في نظام محاسبة استهلاك الموارد يبلغ التكاليف الموزعة للموارد كما في الجدول رقم (١٠) ٨٣٠١٤٩٥٣٢ دينار وعليه يكون كلفة الكيلوغرام الواحد في محاسبة استهلاك الموارد:

٨٣٠١٤٩٥٣٢ / ١٣٧٤٢٩٨ = ٦٠٤ دينار لكل كيلو غرام

ج. الفرق بين النظامين على مستوى الكيلوغرام الواحد يكون:

٧١٠,٣٣ دينار في النظام التقليدي – ٦٠٤ في نظام محاسبة استهلاك الموارد =١٠٦,٣٣ دينار

١٢. بالاعتماد على النتائج أعلاه يمكن تنظيم جدول لبيان الفرق بين الكلفة الكلية لكل صنف ولكل كغم وبالطريقتين:

الجدول (١١): مقارنة كلفة كيلو غرام من كل صنف بالطريقة التقليدية ومحاسبة استهلاك الموارد

الطريقة التقليدية				محاسبة استهلاك الموارد
اسم المنتج	أجمالي المنتج كغم	كلفة الصنع المباشرة لكل كغم	كلفة كغم الواحد الكلية بعد إضافة ٧١٠,٣٣ دينار	كلفة كغم الواحد الكلية بعد إضافة ٦٠٤ دينار لكلفة الصنع المباشرة
دجاج كامل	١٩٨٢٨٢	٢٠٣٨	٢٧٤٨,٣٣	٢٦٤٢
دجاج مسحب	٢٢٠٠٠	٣٣١٣	٤٠٢٣,٣٣	٣٩١٧
صدر بعظم	٢٧٠٠٠	٣٠٥٨	٣٧٦٨,٣٣	٣٦٦٢
فخذ كامل	٢٠٠٠٠	٢١٢٠	٢٨٣٠,٣٣	٢٧٢٤
ورك دجاج	١٥٠٠٠	٢٢٩٣	٣٠٠٣,٣٣	٢٨٩٧
كبد وحواصل	١١٧٩٥	٣٠٩٨	٣٨٠٨,٣٣	٣٧٠٢
قيمة وارجل وراس	٣٥٠٠٠	٤٥٨	١١٦٨,٣٣	١٠٦٢
دجاج كامل فريش	٣٩٠٠٠٠	٢٥٤٨	٣٢٥٨,٣٣	٣١٥٢
دجاج مسحب فريش	٥٠٠٠٠	٣٨٢٣	٤٥٣٣,٣٣	٤٤٢٧
صدر بعظم فريش	٨٥٠٠٠	٣٨٢٣	٤٥٣٣,٣٣	٤٤٢٧
صدر سحب فريش	٢٠٠٠٠٠	٥٠٩٧	٥٨٠٧,٣٣	٥٧٠١
فخذ دجاج فريش	٢٧٠٠٠٠	٢٥٤٨	٣٢٥٨,٣٣	٣١٥٢
كبد وحواصل وقلب	٤٢٤٧٧	٤٠٤٠	٤٧٥٠,٣٣	٤٦٤٤
أجنحة	٧٧٤٤	١٥٢٨	٢٢٣٨,٣٣	٢١٣٢
المجموع	١٣٧٤٢٩٨			

المصدر: اعداد الباحث.

في الجدول (١١) أعلاه تم الاعتماد على الجدول (٣) في الاوزان المنتجة لكل صنف ويتم إضافة حصة الكيلوغرام الواحد من التكاليف غير المباشرة في النظام التقليدي ومحاسبة استهلاك الموارد الى تكلفة الصنع المباشرة كما هو محدد في الجدول أعلاه لغرض الحصول على الكلفة الكلية للكيلوغرام الواحد في الطريقتين وثم تحديد الفروقات بينهما، ويلاحظ ان مبلغ تخفيض التكاليف نتيجة تطبيق محاسبة استهلاك الموارد هو:

٧١٠,٣٣ دينار في النظام التقليدي - ٦٠٤ في نظام محاسبة استهلاك الموارد = ١٠٦,٣٣ لكل كيلوغرام، ويكون أجمالي مبلغ تخفيض كلفة الإنتاج (١٠٦,٣٣ × ١٣٧٤٢٩٨ = ١٤٦١٢٩١٠٦) دينار نتيجة تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات:

١. ان ما يتميز في تطبيقات محاسبة استهلاك الموارد انها تفصل التكاليف في الموارد الى تكاليف ثابتة وتناسبية وتستخدم لكل واحد منهما معدلا يساعد في قياس التكاليف مما يؤدى الى تحديد التكاليف المستغلة والتكاليف الضائعة أو العاطلة، وهذا الامر لا يمكن تحقيقه الا من خلال بناء وهذا البناء هو جعل الموارد في مجاميع متجانسة، لكي يتدفق منها مخرجات كمية تنسجم وواقع مجزرة الاعتماد وهذا واضح في الجدول (٢)، ويعتبر بمثابة قاعدة بيانات يمكن الاعتماد عليها.

٢. لدى تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد معالجة للمشكلة القائمة في مجزرة اعتماد أربيل الا وهو (تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وربطها مجتمعة على أساس حجم الإنتاج) مما نتج تشويه لتحديد كلفة كيلوغرام الواحد. ومن هذا المدخل الحديث تم تحديد حصة الأنشطة المرتبطة بالعملية الإنتاجية من الموارد المستهلكة وحسب مسببات متعددة تناسب وطبيعة العملية الإنتاجية.

٣. تحقيقا للفريضة القائمة ان في تطبيق محاسبة استهلاك الموارد من ان يؤدى الى تحديد الطاقة العاطلة، هذا ما تم استنتاجه في المقارنة المدرجة في الجدول (١٠)، يرى الباحث ان في تحديد الطاقة العاطلة عنصر إيجابي في تطبيقات محاسبة استهلاك الموارد ويجب استبعاده من كلفة المنتوج ولكن هذا الجانب يحتاج الى اجراء بحوث ودراسات ووضع آليات لكيفية فصل التكاليف العاطلة ونوبة الطاقة العاطلة هل هي مفقودة وضائعة لا يمكن الاستفادة منها من خلال القرارات الإدارية ام غير مستغلة يمكن الاستفادة منها واتخاذ القرارات بها .وان في انجاز هكذا دراسات تعزيز قوى لدعم المنافسة وتدعيما عمليا لإدارة الوحدات الاقتصادية.

٤. يتبين من خلال التطبيق ان الفرق بين نتائج المدخل الحديث (محاسبة استهلاك الموارد) والمدخل التقليدي هو ان هناك خفض للتكاليف نتيجة تطبيق الأسلوب الحديث وهذا ينعكس إيجابا على الوحدة الانتاجية ولجميع الأصناف (١٠٦,٣٣) دينار لكل كغم.

٥. ان من احدى الأركان الأساسية في دعم الميزة التنافسية هو إمكانية خفض تكاليف الإنتاج وهذا مأتم من خلال تطبيقات مدخل محاسبة استهلاك الموارد في مجزرة دواجن اعتماد والبالغة ١٤٦١٢٩١٠٦ دينار. وهذه الميزة ستدعم الميزة التنافسية من خلال معلومات قيمة ومفيدة عن التكاليف ويعتبر أرضية ملائمة لاتخاذ القرارات من قبل إدارة الوحدة الإنتاجية لغرض الدخول في سوق المنافسة.

ثانياً. التوصيات:

١. من الضروري والمفيد تطبيق المدخل الحديث لإدارة الكلفة ومنها مدخل محاسبة استهلاك الموارد فمجزرة دواجن أربيل لأنها تعالج مشكلة توزيع المصروفات الصناعية الغير المباشرة بصياغة ومدخل يختلف عن الأسلوب القديم.

٢. على إدارة مجزرة دواجن الاعتماد استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد والاعتماد على مخرجات النظام من معلومات ملائمة لغرض اتخاذ القرارات الصحيحة لمعالجة الضياع او الهدر في الطاقة.

٣. ضرورة تدريب الكوادر في الوحدة الاقتصادية وبالأخص الكوادر الحسابية لاستيعاب تطبيقات نظام محاسبة استهلاك الموارد وما لع من فوائد.

٤. الاعتماد على مخرجات ومعلومات نظام محاسبة استهلاك الموارد وخاصة في مجال دخول المنافسة والاسعار في سوق العمل.
٥. اجراء دراسات وبحوث علمية في مجال الطاقة العاطلة في الوحدات الاقتصادية بهدف ترشيد القرارات الإدارية.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

١. الحوالي، خالد حسين صالح، (٢٠١٣)، دور محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة، بمنشآت الاسمنت اليمنية " المجلة العلمية للدراسات التجارية، مصر، العدد ٤ ص (٧٥-٩٩).
٢. صاحب، دنيا جاسم، (٢٠١٦)، استخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد اعداد الموازنات التخطيطية، رسالة مقدمة الى كلية التجارة/ جامعة المنصورة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة.
٣. كيوان، راندا مرسي، (٢٠١٣)، استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة) حالة تطبيقية، المجلة العملية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني.
٤. محمد، مكي صالح السماني، (٢٠١٦)، محاسبة استهلاك الموارد ودورها في إدارة الكلفة في القطاع المصرفي السوداني، دراسة ميدانية على البنك الزراعي السوداني ومصرف الادخار والتنمية الاجتماعية، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة الى كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
٥. الحسين، محمد خالد عبدالله، (٢٠١٦)، محاسبة استهلاك الموارد ودورها في إدارة تكلفة الخدمات الصحية، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا، كلية الدراسات العليا.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Alrawi, Abdulkhaliq M. Alhafiz, Hiba Abd, (2018), The Role of Resource Consumption Accounting (RCA) in Improving Cost Management in the Jordanian Commercial Banks, International Journal of Economics and Finance; Vol. (10), No. (10).
2. Bhatt, Paresh J., (2014), Resource Consumption Accounting (RCA) an ABC of Overheads, Midas Touch International Journal of Commerce Management & Technology, Vol. (2), No. (10).
3. Blocher, Edward J. & Stout , David E. & Cokins ,Cary, (2010), Cost Management- A Strategic Emphasis, 5 th ed. University of North Carolina, Chapel Hill Kenan- Flagger Business School , USA
4. Dey , Shuvankar & Kumar K. Arindam, (2014), Cost and management accounting, resource consumption accounting, MBAZ semester department of business administration .
5. Elshahat, Mohamed Fathy, (2016), Resource Consumption Accounting (RCA): The Challenges & Application Obstacles in the Egyptian Automotive Industry, College of Commerce , Benha University, Egypt.
6. Tse, Michael S.C. & Gong Maleen, (2009), Article, Recognition or idle Resource in Time -Driven Activity Based costing and (RCA) Models, Melborne, Australia, Monash, University, Jamar, Volk 7, No. 2.

7. White, Larry, (2009), Resource Consumption Accounting: Manager Focused Management Accounting, Journal of Corporate Accounting & Finance, p (63-77).
8. Webber, Sally & Clinton, Douglas, (2004), RCA Applied: The copay case; management accounting Quarterly fall 2004, Vol. 6. No.1.
9. Inanlou, Ishaq, Hassanzadeh, Mohammad. Khodabakhshi, Nasrin, (2014) Evaluating the Cost of Resources Consumed in The Main Activity Of Iran Khordo, journal of business economics and management studies, Vol (2), No (12).